

## Cas pratique de fiscalité : champ d'application et produits imposables

*La SA vasquez spécialisée dans le micro informatique, souhaiterait connaître le régime fiscal des opérations suivantes, qu'elle a réalisées au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2008.*

- 1. la sa a facturé la somme de 35 000 correspondant à la vente de matériels de bureau. Cette opération n'a pas été réglée par l'acquéreur alors même que la livraison est intervenue en octobre 2008.*
- 2. De plus elle a vendu un ordinateur à une société niçoise : le bien a été livré en décembre 2008 et l'acquéreur dispose de 6 mois pour essayer ce nouvel appareil. Si l'essai est concluant, la vente sera définitivement conclue au terme de ce délai.*

1)

- La société est elle imposable ?

-La société vasquez est une société de capitaux,

-L'ARTICLE 206 du CGI dispose que les sociétés de capitaux sont soumises à l'Is

-il s'agit donc bien d'une société qui est soumise à l'Is

-La société vasquez sera donc soumise à l'Is

- De quel exercice dépend une livraison qui n'a pas été réglé ?

-Un produit résultant d'une vente de matériel déjà livré est t il imposable au cours de l'exercice en cours alors même que cette opération n'a pas été réglée par l'acquéreur ?

-L'ARTICLE 32 2EME bis pose le principe de rattachement des créances acquises, à savoir, Pour les livraisons de bien, on rattache la créance à l'exercice au cours duquel intervient la livraison, ce qui est important est la remise matérielle du bien.

-en l'espèce, la société vasquez a livré un bien à savoir le matériel de bureau en octobre 2008 mais n'a toujours pas reçu le règlement. Selon le principe de rattachement des créances acquises on va rattacher cette créance à l'exercice au cours duquel est intervenue la livraison à savoir 2008.

-La vente du matériel de bureau doit donc être rattachée à l'exercice 2008.

**Correction :**

**Vente sous condition suspensive sera rattache a l'exercice ou la condition sera réalise**

**Vente sous condition résolutoire sera rattache à l'exercice ou la vente se réalise**

2)

- De quel exercice dépend une vente qui est soumise à une période d'essai ?

-à quel exercice appartient une vente soumise à une période d'essai de 6 mois ?

-L'ARTICLE 32 2EME bis pose le principe de rattachement des créances acquises, à savoir, Pour les livraisons de bien, on rattache la créance à l'exercice au cours duquel intervient la livraison, ce qui est important est la remise matérielle du bien.

Cela dit le Conseil d'Etat, le 24 septembre 2008, s'est prononcé sur le régime des ventes par correspondance soumise à une période d'essai. Lorsque tel est le cas, le produit des ventes doit être rattaché à l'exercice ouvert à la date d'expiration de la période d'essai.

-en l'espèce, la société vasquez a vendu un ordinateur à une société niçoise, le bien a été livré en décembre 2008. Cela dit l'acquéreur dispose d'une période d'essai de 6 mois ou il pourra essayer ce nouvel appareil. Si celui-ci s'avère concluant, la vente deviendra définitive au terme de ce délai.

En l'application de cette jurisprudence, on va tenir compte de l'exercice ouvert lorsque la vente deviendra définitive à savoir l'exercice 2009.

-la vente des ordinateurs ne sera soumise à l'Is pour l'exercice 2009.

*La SA vasquez spécialisée dans le micro informatique, souhaiterait connaître le régime fiscal des opérations suivantes, qu'elle a réalisée au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2008.*

- 1- *Son activité lui impose de réaliser des réparations de matériel auprès des clients occasionnels (les factures sont réglées immédiatement) : 40 000 euro encaissés au titre de l'exercice 2008.*
- 2- *Son activité lui impose de réaliser des contrats d'entretien d'une durée de 5 ans payés en bloc au moment de leur conclusion : 200 000 euro encaissés en 2008.*

#### 1) réparation de matériel

-la société vasquez a effectué une prestation de service pour le compte d'une autre entreprise en 2008

-à quel exercice cette prestation de service est elle rattachable ?

-L'article 38.2 dispose que pour les prestations de service, on va retenir l'exercice de l'achèvement des prestations.

-en l'espèce, les réparations de matériel ont été effectuées et achevées au cours de l'exercice 2008. Elles sont même déjà encaissées. On va tenir compte de l'exercice d'achèvement à savoir 2008.

-les réparations de matériel seront comptabilisées pour l'exercice 2008.

#### 2) contrats d'entretien

-la société vasquez a effectué une prestation de service continue pour le compte d'une autre entreprise en 2008

-à quel exercice ces prestations de services continues sont elle rattachables ?

-L'article 38.2 bis dispose que pour les prestations de service, on va retenir l'exercice de l'achèvement des prestations. Cela dit, il y a des exceptions concernant les prestations de service continues. En effet, on va considérer qu'il y a une exécution partielle, exercice par exercice ; il convient en conséquence de rattacher à chaque exercice la créance correspondante.

-en l'espèce, la société a réalisé des contrats d'entretien d'une durée de 5 ans payés en bloc au moment de leur conclusion en 2008. Il va donc falloir rattacher chaque exercice à la créance correspondante c'est à dire qu'on va calculer pour chaque prestation qui sera réalisées le montant qu'elle aurait été facturée et la rattacher à l'exercice.

-les 200 000 euro seront donc à répartir au cours de chaque exercice pour chaque prestation.

### I) Le champ d'application matériel

Les bénéfices sont imposés de manière différentes selon qu'ils proviennent d'une entreprise individuelle, d'une société de personne ou d'une société de capitaux.

La structure juridique de l'entreprise a donc des conséquences sur le mode d'imposition des bénéfices et traditionnellement on distingue entre les entreprises dont les bénéfices sont imposés dans le cadre de l'impôt sur le revenu et celles dont les bénéfices sont imposés dans le cadre de l'impôt sur les sociétés.

#### A. imposition dans le cadre de l'ir

##### 1. imposition des résultats d'une entreprise individuelle.

L'entreprise individuelle n'a pas de personnalité juridique propre, elle n'a donc pas la qualité de contribuable et c'est son exploitant qui a cette qualité. C'est donc l'exploitant qui va déclarer les bénéfices réalisés sur sa déclaration d'ensemble de ses revenus au titre soit des bénéfices industriel et commerciaux soit des bénéfices non commerciaux ou bien bénéfices agricoles.

##### 2. Imposition des résultats dans le cadre d'une société de personne :

On va appliquer le régime dit de semi transparence appelé encore translucidité. Cela signifie que :

- les résultats sont déterminés, déclarés et vérifiés au niveau de la société.
- l'imposition se fait au niveau des associés, chacun pour la part lui revenant.

En principe, elles ne sont pas soumises à l'Is. Ce régime à terme pourra être modifié et être soumise à l'Is.

### Il y a 3 cas où la société de personne peut être soumise à l'Is :

-lorsqu'elle y a optée

-les sociétés civiles qui se livrent à des opérations de caractère commercial (obligatoirement soumise à l'Is)

-les sociétés en commandite simple et les sociétés en participation pour la part des commanditaire ou associés dont les noms n'ont pas été communiqué à l'administration ou dont la responsabilité est limitée.

#### B. Imposition dans le cadre de l'Is

Les sociétés de capitaux sont dites opaques, elles ont donc la personnalité fiscale et donc la qualité de contribuable ce qui signifie qu'elles sont tenues de payer elle même l'impôt sur les bénéfices qu'elles réalisent à savoir l'Is.

##### 1. Les sociétés soumises à l'Is par obligation

-les sociétés par action : cela regroupe les SA, SAS et SOCIETE EN COMMANDITE PAR ACTION mais aussi les SARL sauf les SARL de famille qui ont optées pour l'IR. Il y a aussi les EURL créées par une personne morale.

-les SSC et société en participation pour la part des commanditaires ou associé dont les noms n'ont pas été communiqué à l'administration ou dont la responsabilité est limitée.

-les sociétés civiles à objet commercial

## 2. Les sociétés soumises à l'Is sur option

Les sociétés de personne peuvent opter pour l'assujettissement à l'Is sauf les GIE, les groupements forestiers, société de construction vente, société civile de placement immobilier et enfin les société immobilière de copropriété. Cette option est irrévocable.

## 3. Cas des organismes a but non lucratif

Ces organismes sont soumis à l'impôt sur les sociétés seulement s'il exerce une activité dans des conditions comparables à celle d'une entreprise. (Caractère commercial principale non accessoire) et que les recettes annuelles à caractère commercial excède 70 000 euro.

**Ils existent 3 conditions cumulatives pour déterminer le caractère non lucratif d'une activité :**

**-la gestion des intéressés**

**-l'absence de concurrence avec le secteur commercial**

**-l'absence de relation privilégié avec des entreprises**

## 4. Sociétés exonérées et régime spéciaux

Les exonérations liées sont liés à la politique d'aménagement du territoire.

Pour les régimes spéciaux, c'est la cas du régime des sociétés mère fille ou encore société créée pour la reprise des entreprises en difficulté ...

### II) le champ d'application territorial.

**209 I CGI** L'Is frappe les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitée en France et ce dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative au double imposition.

**Il y a 2 conséquences :**

-les sociétés étrangères, quelque soit leur nationalité, relèvent de l'Is français a raison des bénéfices tirs de leur entreprises et exploités en France.

-les bénéfices réalisés par une société française dans des entreprises exploitées à l'étranger ne sont pas imposables à l'Is français.

Il y a des atténuations à ce principe comme le régime du bénéfice mondial, le régime des bénéfices consolidé, le régime des transferts ...

### A. La notion d'entreprise exploitée en France

### 1. Critères applicables en l'absence de convention

Ils existent **3 critères non cumulatifs** pour caractériser l'exercice d'une **activité commerciale habituelle à l'étranger** :

- **l'existence à l'étranger d'un établissement** c'est une installation possédant un caractère de permanence et une autonomie propre.

- **la présence à l'étranger de représentant n'ayant pas de personnalité professionnelle distincte de celle de l'entreprise** c'est à dire que ce représentant doit être doté du pouvoir d'engager la société et de négocier les contrats en son nom (la société).

- **la réalisation à l'étranger d'opération formant un cycle commercial complet** se détachant des autres opérations de l'entreprise.

### 2. Critères conventionnels

En général la plupart des conventions retiennent le critère de l'établissement stable et la définition que l'on retrouve le + souvent est **installation fixe d'affaire ou l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.** Ce n'est pas forcément un bâtiment ce peut être un représentant.

Il ne faut pas confondre la notion d'établissement stable et l'établissement qui est un critère non conventionnel

### B. Les transferts indirects de bénéfice à l'étranger

Lorsqu'une entreprise qui a son siège social en France consent à une entreprise étrangère dont elle dépend ou qu'elle contrôle des avantages particuliers, l'administration fiscale a le pouvoir d'inclure dans le résultat imposable en France le montant des bénéfices présumés à l'étranger (article 57 CGI).

La preuve de la dépendance entre les 2 sociétés n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue vers des entreprises étrangères dans un pays à fiscalité privilégié.

### III) détermination du bénéfice imposable

#### A. Période d'imposition

En général l'exercice **coïncide avec l'année civile** et donc l'entreprise sera imposée en 2009 au titre des bénéfices réalisés au cours de l'exercice 2008 si l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile on retient les résultats de l'exercice clôturé au cours de l'année.

En 2009 elle va être imposée d'après les résultats de l'exercice qui court du 1<sup>er</sup> juillet 2007 au 30 juin 2008 si son exercice se clôture fin juin.

#### B. Définition du bénéfice imposable

**38-1 et 38-2 CGI qui définissent le bénéfice imposable.**

**- 38-1** le bénéfice imposable est le **bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises** y compris notamment les cessions d'éléments quelconque de l'actif soit en cours soit en fin d'exploitation.

**- 38-2** le bénéfice net est **constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période** dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués par l'exploitant ou les associés.

**L'actif net s'entend de l'excédant des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des 1/3, des amortissements et les provisions justifiées.**

### C. Les reports déficitaires

Si un exercice dégage des déficits, **il y a 2 reports :**

**-le report en avant** c'est à dire qu'on impute les déficits sur les bénéfices des exercices suivants l'exercice déficitaire c'est à dire que le déficit va être considéré comme une charge déductible du bénéfice des exercices suivants.

L'intérêt du report en avant est de diminuer le montant de l'Is des exercices suivants, il n'y a pas de limite dans le temps.

**-le report en arrière** ou carry back, c'est un régime optionnel. On va imputer les déficits sur les bénéfices des exercices qui précèdent l'exercice déficitaire. En fait on fait comme si on a trop payer d'impôt et on aura une créance sur le trésor

Le déficit va donc être déduit des bénéfices des 3 exercices précédents l'exercice déficitaire ce qui fait apparaître une créance sur le trésor qui correspond à l'excédant d'impôt précédemment versé. Cette créance peut être utilisée pour le paiement de l'Is des 5 exercices à venir ou être remboursée au terme de cette période. L'intérêt est d'une part d'avoir la certitude de réaliser une économie d'impôt et d'autre part d'améliorer les résultats comptable de l'entreprise car la créance sur le trésor est inscrite à l'actif.

### Correction exercice

La notion de produit d'exploitation regroupe les ventes mais aussi les recettes provenant de travaux et prestations de service.

**38-2 bis CGI** qui fixe les règles de rattachement des produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix.

**Il y a 2 précisions :**

Les règles de rattachements sont différentes selon qu'il s'agit **d'une vente, d'une prestation de service ou de travaux d'entreprise donnant lieu à réception.**

Les produits ne peuvent être pris en compte que s'il se rapporte ayant donnée naissance au cours de la période d'imposition **à une créance acquise** c'est à dire certaines dans son principe et déterminée dans son montant.

**-Pour les ventes**, le principe est celui du rattachement des créances à **l'exercice au cours duquel intervient la livraison du bien.** Arrêt 4 mars 1991 De Brouard que la livraison correspondait à la notion de délivrance de l'article 1604 du code civil.

**Pour les créances correspondant a une vente sous condition suspensive**, dans ce cas on rattache cette créance à **l'exercice au cours duquel la condition se réalise**. La vente sous condition résolutoire ne constitue pas une exception car on la rattache à l'exercice au cours duquel intervient la livraison.

**Pour les créances correspondant à des ventes avec clauses de réserve de propriété**, ces créances sont rattachées à **l'exercice au cours duquel intervient la remise matérielle** du bien sans entendre la remise du transfert de propriété.

**-Pour les prestations de service**, principe de rattachement à **l'exercice au cours duquel intervient l'achèvement de ce service**, il y a des exceptions-

**Les prestations continues échelonnées sur plusieurs exercices** : 38-2 bis a, on va rattacher la créance **au fur et à mesure de l'exécution de la prestation.**

**Les prestations discontinues échelonnées sur plusieurs exercices** : **rattachement au fur et à mesure de l'exécution.** (Il y a un prorata)

**C'est le caractère permanent ou pas de l'obligation pesant sur le prestataire qui permet de caractériser le caractère continue ou pas de l'obligation.**

Par exemple un contrat de garantie, il y aura la même obligation a tout moment pour le prestataire donc continue par contre un contrat d'entretien qui pose une obligation pour un jardinier a venir 2 fois par an ce sera une prestation discontinue.

**-Pour les travaux d'entreprise donnant lieu à réception** (38-2 bis b) même si la réception est provisoire ou faite avec réserve l'exercice de rattachement est **celui au**

**cours duquel intervient cette réception** mais l'administration autorise les entreprises de bâtiment, travaux publics, constructions navales à inclure dans les produits d'exploitation le montant des acomptes devenus exigibles au cours de l'exercice.

### Vente de matériel de bureau :

- vente de bien meuble corporel, créance certaine dans son principe et déterminée dans son montant donc acquise mais prix pas payé.
- à quel exercice doit être rattachée une créance acquise dont le prix n'a pas été payé ?
- 38-2 Bis avec le principe du rattachement pour les ventes à l'exercice pour lequel appartient la livraison.
- ici livraison a lieu en octobre 2008 donc la créance doit être rattachée à l'exercice 2008 peu importe que les prix n'est pas été payé.

### Vente de l'ordinateur :

- vente sous condition suspensive d'un bien meuble corporel, la créance n'est donc pas certaine dans son principe et n'est donc pas acquise.
- à quel exercice doit on rattacher une créance qui correspond à une vente sous condition suspensive ?
- 38-2 Bis pour vente condition suspensive, rattachement à l'exercice au cours du que la condition se réalise.
- période d'essai de 6 mois et si la condition se réalise se sera au cours de l'exercice 2009
- on ne rattache pas cette créance à 2008, elle sera éventuellement à l'exercice 2009.

### -réparation matériel

- Prestation de service à exécution immédiate (c'est à dire ni continues ni discontinues)
- A quel exercice doit-on rattacher une créance à une prestation service à exécution immédiate
- 38-2 bis pose le principe pour les prestations de service du rattachement à l'exercice au cours du quel intervient l'achèvement de la prestation.
- en l'espèce les prestations ont été effectuées et achevées en 2008
- la créance de 40 000 euro doit être rattachée à l'exercice 2008.

### -contrat entretien il peut être continu ou discontinu il faut regarder les termes de l'obligation dans le contrat. Prestation discontinue : on compte le nombre d'exécution par an.

- prestation de service continu ou discontinues échelonnée sur 5 exercices (depuis arrêt ce 27 mai 2000 le caractère continu d'une prestation se détermine eu égard du caractère de l'obligation qui pèse sur la prestataire :

\*caractère permanent : prestation continue

\*caractère non permanent : prestation discontinue

- à quel exercice faut il rattacher une créance d'une prestation continue échelonnée sur plusieurs exercices



-38-a rattachement pour continue ou pas au fur et en mesure de l'exécution de la prestation  
-en l'espèce contrat d'une durée de 5 ans qui cours sur 5 exercices. On va rattacher 1/5 de la créance sur chacun des exercices donc 40 000 euro à compter de l'exercice 2008.